André Mendes Moreira

NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NAS LEIS (IPI, ICMS, PIS/COFINS, IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS)

Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Professor Titular Paulo de Barros Carvalho

Área de Concentração: Direito Econômico e Financeiro

Faculdade de Direito da USP
São Paulo
2009

RESUMO

A tese se inicia com o delineamento das linhas mestras do instituto da não-cumulatividade, estremando-o da *tributação indireta* e concluindo que, no Brasil, apenas o ICMS e o IPI são tributos verdadeiramente não-cumulativos. A contribuição para o PIS e a COFINS são, sob esse prisma, dotadas da não-cumulatividade *lato sensu*, ou seja: de um *modus operandi* de apuração do tributo regido apenas em parte pela não-cumulatividade clássica. Afinal, para ser verdadeiramente não-cumulativo o tributo deve ser plurifásico, o que implica a incidência sobre diversos estádios do processo de produção de mercadorias ou prestação de serviços. Exações cujo critério material da regra-matriz de incidência consiste em atos isolados (tal como o auferimento de receitas, gravadas pelo PIS/COFINS), impassíveis de inserção no bojo de um processo de circulação jurídica de bens e serviços, não podem ser consideradas não-cumulativas em sua forma estrita.

Outrossim, a exigência de duas operações tributadas em seqüência para que o direito ao crédito seja exercido, mesmo no caso do IPI (em que inexiste tal restrição na Constituição) é também abordada. Tendo em vista que a jurisprudência do STF se consolidou nesse sentido, aponta-se, contudo, uma incoerência no raciocínio: no caso de operações isentas, em que a norma tem por objetivo reduzir a carga tributária sobre o produto ou serviço, a vedação do aproveitamento e transporte de créditos produz os efeitos contrários aos buscados pela norma. Ademais, considerando que o STF entende ser a isenção dispensa legal de tributo devido, *há incidência do tributo na operação isenta*, cujo pagamento é, todavia, dispensado pela atuação secundária da regra isencional[i]. Assim, não se poderia falar em ausência de tributação e conseqüente vedação do aproveitamento e transporte do crédito.

No que tange ao conteúdo material do princípio da não-cumulatividade, a evolução legislativa e constitucional, constantemente interpretada pelos Tribunais, trouxe o instituto à sua atual conformação, que assegura o crédito sobre matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção industrial ou na prestação de serviços. Para além desse núcleo mínimo de direito ao crédito, a lei poderá – sem que isso configure outorga de incentivo fiscal, pois estará dentro do escopo da não-cumulatividade – autorizar o creditamento sobre bens destinados ao ativo imobilizado e materiais de uso e

[i] Para nós, contudo, a isenção consiste em uma mutilação no antecedente da regra-matriz de incidência, obstando o próprio nascimento da obrigação tributária. Entrementes, considerando que se está analisando o entendimento do próprio STF acerca dos efeitos da isenção nos tributos não-cumulativos, é mais coerente partir-se dos conceitos vincados pela Corte Suprema para proceder às críticas sobre sua jurisprudência.

consumo que não sejam diretamente empregados no processo de produção ou prestação de serviço. Ao se fazer a opção pela ampliação do escopo da não-cumulatividade, muda-se o tipo de imposto sobre o valor acrescido (IVA) adotado no Brasil: de um IVA tipo Produto Bruto (regido pelo crédito físico) para um IVA tipo Renda ou Consumo (em que se admitem créditos, à vista ou fracionados[ii], sobre os bens destinados ao ativo imobilizado e ao uso e consumo).

Este é o cenário posto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, há decênios. Baseando-se nessa premissa[iii] a tese busca conceituar adequadamente as matérias-primas, materiais de embalagem e, principalmente, os *produtos intermediários* que geram créditos nos tributos não-cumulativos. À míngua de um detalhamento adequado desses produtos, o núcleo mínimo da não-cumulatividade tributária tem sido mutilado pela jurisprudência. Afinal, bens intermediários, segundo definição legal em vigor desde a década de 1960[iv], são aqueles consumidos no processo de produção. Portanto, requisitos como o contato físico direto com o produto fabricado, erigidos para a sua caracterização, são ilegais e devem ser afastados em atenção ao brocardo de que *se a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir*. Outrossim, descabe a distinção entre emprego *direto* ou *indireto* do bem intermediário no processo de produção, eis que a lei tampouco opera tal diferenciação. Desde que o produto seja consumido no processo de industrialização ou prestação de serviço, dele fazendo parte como elemento essencial, será imprescindível – sob pena de ilegalidade – o reconhecimento do direito ao crédito. Os bens ditos de uso e consumo, em verdade, são aqueles alheios à produção, como, por exemplo, materiais utilizados na seção administrativa da empresa. É possível, ainda, que materiais de uso e consumo sejam também utilizados no setor operacional. Nesses casos, os bens não se relacionarão com o processo de fabricação ou prestação do serviço em si, tal como se dá com os produtos de limpeza *externa* das instalações, maquinário e veículos das empresas[v].

[ii] A diferença entre os IVAs tipo Renda e Consumo reside exatamente na forma de apropriação dos créditos das aquisições para o ativo imobilizado: fracionadamente, observando o período de depreciação do bem no primeiro caso; e à vista, com estorno posterior em caso de alienação antes de decorrido o período de depreciação, na segunda hipótese.

[iii] Apesar de não concordarmos com a restrição ao crédito perfilhada pela jurisprudência do STF, a existência de centenas de acórdãos prolatados no mesmo sentido desde a década de 1960 fez-nos optar pela consideração, para fins metodológicos, da não-cumulatividade como garantia tão-somente do crédito físico.

[iv] Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que atualmente rege o IPI.

[v] Não se incluem nesse conceito, por óbvio, os produtos utilizados para limpeza e lubrificação *interna* das máquinas em geral, que se afiguram como essenciais ao seu funcionamento e, via de conseqüência, ao processo produtivo.

A adequada conceituação dos produtos intermediários é fundamental, ainda, para que a não-cumulatividade continue operando seus efeitos quando aplicada ao segmento de prestação de serviços. Nesta atividade, como não há *matérias-primas* (pois nada se integra ao produto final, que é intangível) ou *materiais de embalagem*, apenas os produtos intermediários geram direito ao creditamento. A restrição do conceito de *bem intermediário* operada pela jurisprudência – que, no entanto, nunca discutiu o tema de forma aprofundada – pode, em última análise, anular a não-cumulatividade tributária para o segmento de prestação de serviços, o que, sobre ser indesejável, é inconstitucional.

Essas as balizas que, em síntese, estão assentadas no presente trabalho.

Palavras-chave: tributário – não-cumulatividade – crédito – impostos – contribuições – neutralidade.

RIASSUNTO

La tesi inizia delineando le caratteristiche principali dell'istitutuzione della non cumulatività, separandola dal *tributo indiretto* e concludendo che in Brasile soltanto l' ICMS e l' IPI sono tributi realmente non cumulativi. I tributi versati al PIS e alla COFINS sono, da questo punto di vista, dotati della non cumulatività *lato sensu*, ossia: di un *modus operandi* di controllo del tributo retto solo in parte dalla non cumulatività classica. Infine, per essere veramente non cumulativo, il tributo deve essere plurifasico, il che comporta l'incidenza su diversi stadi del processo di produzione di merci o prestazione di servizi. Esazioni il cui criterio materiale della regola madre di incidenza consiste in atti isolati (così come la ricevuta di entrate, gravate dal PIS/COFINS), non passibili di essere inserite all'interno di un processo di circolazione giuridica di beni e servizi, non possono essere considerate non cumulative in senso stretto.

Allo stesso modo, si approccia l'esigenza di due operazioni tributate in sequenza perché sia esercitato il diritto al credito, considerando anche il caso dell' IPI (in cui tale restrizione non esiste nella Costituzione). Tenendo in conto che la giurisprudenza del STF si è consolidata in tal senso, si segnala, nonostante tutto, una incoerenza di raziocinio: nel caso delle operazioni esenti, in cui la norma ha come obiettivo la riduzione del carico tributario sul prodotto o servizio, il divieto di profitto e trasporto di crediti produce l'effetto contrario a quello perseguito dalla norma. Non solo, considerando che il STF intende che l'esenzione sia dispensa legale di tributo dovuto, *vi è incidenza del tributo sull'operazione esente*, il cui pagamento è tuttavia dispensato dall'attuazione secondaria della regola di esenzione[vi]. In questo modo, non si potrebbe parlare di assenza di tributo e conseguente divieto di profitto e trasporto del credito.

Riguardo al contenuto materiale del principio della non cumulatività, l' evoluzione legislativa e costituzionale, costantemente interpretata dai Tribunali, ha portato l'istitutuzione alla sua attuale conformazione, che assicura il credito sulle materie prime, sui prodotti intermediari e materiali da imballo usati nella produzione industriale o nella prestazione di servizi. Oltre a questo esiguo nucleo di diritto al credito, la legge potrà – senza che questo rappresenti concessione di incentivo fiscale, poiché rientrerà nello scopo della non cumulatività – autorizzare l'accredito sui beni destinati all'attivo immobilizzato e

[vi] A nostro avviso, tuttavia, l'esenzione consiste in una mutilazione nei precedenti della regola madre di incidenza, opponendosi all'origine stessa dell'obbligo tributario. Frattanto, considerando che si sta analizzando la concezione dello stesso STF riguardo agli effetti dell'esenzione nei tributi non cumulativi, è più coerente partire dai concetti fissati dalla Corte Suprema per procedere alle critiche sulla giurisprudenza che adotta.

ai materiali d'uso e consumo che non siano direttamente impiegati nel processo di produzione o prestazione di servizi. Quando si sceglie di ampliare lo scopo della non cumulatività, si cambia il tipo di imposta sul valore aggiunto (IVA) adottato in Brasile: si passa da un' IVA tipo Prodotto Lordo (retto dal credito fisico) ad un' IVA tipo Reddito o Consumo (in cui si ammettono crediti, in contanti o a rate[vii], sui beni destinati all' attivo immobilizzato e all'uso e consumo).

È questo lo scenario proposto da decenni dalla giurisprudenza del Supremo Tribunale Federale. Basandosi su questa premessa[viii], la tesi cerca di definire un concetto adeguato di materie prime, materiali da imballo e, soprattutto, di *prodotti intermedi* che generano credito nei tributi non cumulativi. In mancanza di una adeguata specificazione di tali prodotti, il nucleo minimo della non cumulatività tributaria viene ad essere mutilato dalla giurisprudenza. Infine, beni intermedi, secondo definizione legale in vigore dagli anni '60[ix], sono quelli consumati nel processo di produzione. Pertanto, requisiti come il contatto fisico diretto con il prodotto fabbricato, eretti per la loro caratterizzazione, sono illegali e devono essere rinnegati secondo il principio che sentenzia che *se la legge non distingue, non spetta all' interprete distinguere*. Allo stesso modo, non è opportuna la distinzione tra impiego *diretto* o *indiretto* del bene intermedio nel processo di produzione, dato che nemmeno la legge non opera tale differenziazione. Dal momento che il prodotto sia consumato nel processo di industrializzazione o prestazione di servizi, facendone parte come elemento essenziale, sarà imprescindibile – pena l'illegalità – il riconoscimento del diritto al credito. I cosidetti beni di uso e consumo, in verità, sono quelli estranei alla produzione, come, ad esempio, materiali usati nella sezione amministrativa dell'azienda. È anche possibile che materiali di uso e consumo siano pure usati nel settore operazionale. In questo caso, i beni non saranno messi in relazione al processo di fabbricazione o prestazione di servizio in sé, così come succede con i prodotti di pulizia *esterna* degli stabilimenti, macchinari e veicoli aziendali[x].

[vii] La differenza tra l' IVA del tipo Reddito e Consumo consiste esattamente nel modo di appropriazione dei crediti delle acquisizioni per l'attivo immobilizzato: ratealmente, osservando il periodo di deprezzazione del bene, nel primo caso; e in contanti, con storno posteriore, in caso di alienazione prima che sia scaduto il periodo di deprezzazione, nella seconda ipotesi.

[viii] Pur discordando sulla restrizione al credito adottata dalla giurisprudenza del STF, l' esistenza di centinaia di accordi differiti nello stesso senso a partire dagli anni '60 ha fatto sí che scegliessimo di considerare, per fini metodologici, la non cumulatività come garanzia unicamente del credito fisico.

[ix] Legge nº 4.502, del 30 novembre 1964, attualmente vigente nell' IPI.

Un'adeguata concezione dei prodotti intermedi è ancora fondamentale perché la non cumulatività continui ad operare i suoi effetti quando applicata al segmento di prestazione di servizi. In tale attività, non essendoci *materie prime* (visto che non si integra nulla al prodotto finale, che è intangibile) o *materiali da imballo*, soltanto i prodotti intermedi generano diritto all'accredito. La restrizione del concetto di *bene intermedio* operato dalla giurisprudenza – che intanto non ha mai discusso l'argomento a fondo – può in ultima analisi annullare la non cumulatività tributaria per il segmento di prestazione di servizi, cosa che, oltre a non essere desiderabile, è anticostituzionale.

Questo è in sintesi il traguardo che si propone il presente lavoro.

Parole chiave: tributario – non cumulatività – credito – imposte – contributi – neutralità.

[x] Non sono inclusi in questo concetto, ovviamente, i prodotti impiegati per la pulizia e lubrificazione *interna* delle macchine in generale, che si configurano essenziali al loro funzionamento e, conseguentemente, al processo produttivo.

ABSTRACT

The thesis starts with the delineation of the non-compounding tax principle and its difference from the indirect taxation and ends with the conclusion that, in Brazil, only the "ICMS" (value added tax upon sales and some kinds of services) and "IPI" (tax upon industrialized products) fully apply the principle. On the other hand, the PIS and COFINS (contributions to social security) don't apply the principle on its entire extent. To be fully applied the principle demands that the tax be imposed on values of products/services in multiple phases of its production/sale chain. Taxes that are imposed once in a chain of events – such as the PIS and COFINS – don't apply fully to the principle of the non-compounding tax.

The thesis also analyses the right to compensate the tax paid in the purchase of inputs (materials) with the tax paid with the sale of the output (products/services) regarding the case when the output is exempt.

The thesis also considers the Federal Supreme Court's ruling on the compensation right to criticize the judicial decision of not recognizing this right when one of the phases of a chain of products/services is exempt. The problem is the effect of this decision, which neutralizes the exemption and contradicts with the judicial understanding that the exemption does not change the nature of the taxed operation[xi]. After all, if the operation is taxed it should imply the right to compensate.

The historical and judicial evolution of the non-compounding principle has brought it to an outline which recognizes the right to compensate the tax paid in the purchase of raw materials, intermediary products and packing used in industries and services.

Beyond the core of this principle the law can establish the right to compensate the tax paid in the purchase of equipments and, also, of consumer goods that are not directly applied in the production process or in the services. By editing this law the Legislative alters the nature of the Brazilian IVA: from a tax upon physical credit into a tax upon financial credit – in this last case the compensation of the tax paid with purchase of equipments and consumer goods is assured though a credit divided into one or more fractions[xii].

[xi] In our opinion the exemption changes the nature of the taxed operation into a non-taxed operation. However, since the thesis analyses the Federal Supreme Court's ruling on this case, it has to consider the understanding of the Court as the premises of the thesis.

[xii] In spite of our disagreement with the understanding of the Federal Supreme Court, the unanimous Jurisprudence regarding the non-compounding principle, have made us agree – for the purpose if this work – with its more restricted concept – limited by its core.

That's the current understanding in the Federal Supreme Court. Based on this understanding[xiii] the thesis intend to identify the raw materials, packing and – mainly – the intermediary products that allow the tax compensation.

The non existence of a deep study on these materials results in an incorrect application of the non-compounding principle by the Judges. Intermediary products, according to the regulation set in 1960[xiv], are those consumed in the production process. Therefore, the claimed necessity of the physical contact between the intermediary and the final product, to characterize the first one, is illegal and ought to be avoided – as the legal principle establishes *ubi lex non distinguit nec interpres dis.*

Moreover, the separation of the intermediary products into directly and indirectly applicable into the production process is also illegal. Since the intermediary product is consumed in the production process or during the services in a essential way, the right to compensate ought to be assured. The consumer goods are the ones not directly applied to the production process or to the services, as for example, the goods used in the Administrative Department. It's also possible to find consumer goods in the production; in this case it differs from the intermediary product for not being directly applied to the production process, such as the cleaning products used in the equipments and vehicles[xv].

The correct characterization of the intermediary products is essential to assure that the non-compounding principle take effect when applied to services. In this case there are no *raw materials* – since there is no final product – nor packing, only intermediary products. The restriction of the concept of intermediary product set by the Jurisprudence – although incipient in this *quaestio* – can culminate in neutralizing the effects of the non-compounding principle regarding the services – what, we believe, is unconstitutional.

These are, synthetically, the main points analyzed in the present thesis.

Key-words: taxation – non-compounding principle – credit – tax – contribution – neutrality.

[xiii] The main difference between the two types of IVA can be verified in the method of compensating the tax on equipments, which can be in one fraction (the tax is entirely compensated in one month) or various fractions (the tax is compensated throughout the months).

[xiv] Law 4.502 edited on November 30th, 1964, that regulates the IPI.

[xv] The cleaning and lubrication products used in the interior of the equipments, for being essential to is functioning, do not fall into this category.

INTRODUÇÃO

O presente estudo possui o escopo de delinear as bases da não-cumulatividade tributária, focando nos pontos em que o referido instituto merece ser revisitado:

(a) do ponto de vista doutrinário, para acompanhar a evolução jurisprudencial; e

(b) sob o prisma da jurisprudência, para sanar suas próprias incoerências.

Expliquemos.

Quando de sua criação, por meio das Leis nºs 2.974/56 e 3.520/58, a não-cumulatividade aplicava-se tão-somente ao vetusto Imposto de Consumo (IC), cujos contribuintes eram os industriais e os importadores. Posteriormente, a Lei nº 4.502/64 – último diploma legal regente do IC – consolidou o disposto nas referidas Leis nºs 2.974/56 e 3.520/58, operando ainda uma pequena ampliação no alcance da não-cumulatividade. Entretanto, como a sujeição passiva do IC continuou a mesma, a não-cumulatividade se manteve restrita aos industriais e importadores.

O advento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por meio da EC nº 18/65, não modificou sensivelmente o cenário em questão. A lei-base do IPI era a mesma do IC (Lei nº 4.502/64), com poucas adaptações pontuais. E a não-cumulatividade, apesar de ter adquirido *status* constitucional, já tinha as suas principais notas delineadas pela referida legislação.

Por conseguinte, quando os primeiros casos envolvendo a não-cumulatividade chegaram aos Tribunais Superiores, as decisões tomadas laboraram sobre a realidade das indústrias, as únicas (além dos importadores) contribuintes do IC. Como o IPI sucedeu o IC, os conceitos sedimentados à luz deste imposto foram simplesmente transplantados para o IPI pela jurisprudência. Afinal, os fundamentos das lides eram praticamente os mesmos em ambos os impostos, assim como o eram as questões fáticas. Estas envolviam quase sempre a atividade industrial e, eventualmente, algum questionamento dos importadores.

As conseqüências desse momento inicial de implantação da não-cumulatividade são perceptíveis até hoje. Apesar de a EC nº 18/65 ter estendido a não-cumulatividade para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), cujos sujeitos passivos, para além dos industriais e importadores, eram também os *comerciantes*, a jurisprudência que se firmara para o IC (e, em seguida, para o IPI) foi simplesmente aplicada para o ICM, sem maiores digressões.

Assim, em que pesem as dessemelhanças entre o IPI e o ICM (que possuía maior amplitude), a jurisprudência das Cortes Superiores tratou da mesma forma a não-cumulatividade de ambos os impostos – sob as luzes dos fundamentos assentados quando ainda vigorava o Imposto de Consumo!

Quando da edição da Constituição de 1988, a competência tributária dos Estados-membros foi ampliada para permitir que o então novel ICMS incidisse sobre duas modalidades de serviços: comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. A ampliação do espectro de incidência do ICM, agora ICMS, deveria necessariamente implicar uma readaptação da não-cumulatividade. Afinal, a compensação do imposto pago nas operações e prestações anteriores, tal como pugna a Constituição, não pode ser pautada pelas mesmas amarras que envolviam o Imposto de Consumo, exação menos abrangente e complexa que o hodierno ICMS.

Tal mudança na regra-matriz do mais importante imposto estadual, contudo, ainda não foi assimilada no que pertine à não-cumulatividade. As premissas estabelecidas à época do IC, vertidas sem maiores discussões para o IPI e depois para o ICM, continuam, por *ausência de enfrentamento do tema pela jurisprudência*, a reger a não-cumulatividade do ICMS. O problema se agrava pois, agora, existem prestações de serviço integrando o critério material da hipótese de incidência do ICMS – e serviços não possuem nenhuma relação com a indústria, em torno da qual os Tribunais construíram o conceito de não-cumulatividade tributária.

Outrossim, nos anos de 2002 e 2003 um novo capítulo sobre o tema foi iniciado. Criou-se para o PIS e a COFINS incidentes sobre a receita das empresas um regime não-cumulativo. Como essas contribuições gravam fatos isolados (auferimento de receitas)[xvi], muito se tem questionado acerca de sua natureza jurídica. Afinal, seria mesmo possível aplicar a não-cumulatividade a tributos que não gravam operações e prestações mercantis? Caso positivo, a não-cumulatividade teria transformado o PIS/COFINS em exações *indiretas*, aplicando-se-lhes o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional[xvii]? Tais indagações permanecem em aberto.

[xvi] O IPI e o ICMS, ao contrário, tributam operações de circulação de riquezas interligadas entre si (vendas realizadas da fábrica para o distribuidor e deste para o varejista, *v.g.*).

[xvii] CTN:

> "Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."

Como complemento, em 2004 advém o PIS/COFINS-importação, também pugnando – com respaldo constitucional – ser dotado do atributo da não-cumulatividade.

Dessarte, apesar de contar mais de meio século de existência no direito positivo brasileiro, a não-cumulatividade possui basicamente as mesmas linhas-mestras que a regiam quando de sua instituição.

Por esses motivos o presente trabalho tenciona revisitar a não-cumulatividade e, ao fazê-lo, assestar os pontos em que se entende necessária a sua adaptação aos atuais IPI e ICMS e, ainda, ao PIS/COFINS. Sem descurar da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, buscar-se-á formular propostas para a solução dos desafios enfrentados pela tributação não-cumulativa no País.

Para tanto, o texto foi estruturado em três partes:

- A primeira, que compreende os capítulos I a V, cura das distinções entre tributação indireta e não-cumulatividade. Uma análise histórico-evolutiva de ambos os conceitos é resenhada, com o intuito de, ao cabo, estremar-se um do outro, isolando o objeto de estudo que é a não-cumulatividade tributária propriamente dita;
- A segunda, que perpassa os capítulos VI a X, bosqueja as normas constitucionais da não-cumulatividade tributária desde os primórdios de sua instituição no País. Para fins didáticos, são analisadas em conjunto as disposições atinentes ao IPI e ao ICMS, dadas as proximidades – mas não identidade completa – existentes entre ambas. Outrossim, curam-se dos aspectos constitucionais do PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta e sobre a importação de bens e serviços. Os impostos e contribuições residuais, mandatoriamente não-cumulativos por força da CR/88, também são analisados. Ao cabo, define-se o conteúdo material do princípio da não-cumulatividade tributária, arrimando-se para tanto na jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal;
- A terceira e última parte abarca os capítulos XI a XV, nos quais os aspectos infraconstitucionais da não-cumulatividade tributária são analisados com vagar. As normas do IPI, do ICMS, do PIS/COFINS sobre receitas e do PIS/COFINS-importação são tratadas separadamente. A natureza dos bens geradores de créditos é analisada, com enfoque no posicionamento dos Tribunais Superiores, em especial, nesta parte, do STJ. No último capítulo, temas comuns à não-cumulatividade do IPI, ICMS e PIS/COFINS são examinados, sem descurar das nuanças que, mesmo em tópicos de comum tratamento, possam eventualmente distinguir as referidas exações.

Buscar-se-á, desta forma, edificar uma abordagem diferençada sobre a não-cumulatividade, que, apesar de vetusta, ainda possui diversos questionamentos não respondidos. Por essas razões se espera, com este trabalho, ofertar alguma contribuição para os estudos sobre o tema.

CONCLUSÕES

Ao longo do trabalho, tivemos a oportunidade de abordar diferentes temas que se amalgamam em torno de um só núcleo, edificando o conceito teórico e aplicado da não-cumulatividade tributária.

Iniciando os estudos, a Parte I, que compreende os Capítulos I a V, cuidou de estremar os institutos da tributação indireta e da não-cumulatividade.

Foi visto nos Capítulos I e II que tributo indireto, para o ordenamento jurídico pátrio, é aquele criado para trasladar juridicamente o ônus fiscal ao elo seguinte da cadeia produtiva. O principal elemento tipificador da exação indireta é a existência de dois contribuintes (*de jure* e *de facto*), que deverão estar conectados por um negócio jurídico. Outrossim, o destaque em documento fiscal do valor do tributo é forte indício da sua natureza indireta, em que pese – por se tratar de uma formalidade – não poder ser erigido como *conditio sine qua non* para a classificação proposta.

Prosseguindo, os requisitos da não-cumulatividade foram assentados no Capítulo III, a saber:

(a) plurifasia necessária, o que implica a incidência sobre negócios jurídicos encadeados que objetivem a circulação de riquezas (bens e serviços);

(b) direito ao crédito sobre o valor do tributo recolhido em fases anteriores do processo de produção ou prestação do serviço (método imposto-contra-imposto, adotado pela Constituição de 1988 para o IPI e o ICMS).

Em seguida, o Capítulo IV se ocupou de associar os conceitos estudados nos capítulos precedentes, tendo-se concluído que:

(a) a não-cumulatividade não é requisito para caracterização do tributo indireto. Ela provavelmente estará presente em boa parte das exações indiretas, mas não é imprescindível a estas. A incidência indireta pode ser monofásica ou plurifásica. Se for monofásica, não haverá condições para que a não-cumulatividade opere. Sendo plurifásica, poderá ser cumulativa ou não;

(b) por outro lado, todo tributo não-cumulativo será indireto, desde que incida sobre operações de circulação de riquezas. Entretanto, se a não-cumulatividade for aplicada a gravames que incidem sobre outras materialidades (como a receita, no caso do PIS/COFINS) não se poderá concluir da mesma forma. Nesse caso, a não-cumulatividade estará sendo utilizada em função diversa daquela para a qual foi concebida, não tendo o condão de tornar indireta, *per se*, a exação.

O Capítulo V, que encerra a Parte I da tese, propõe a seguinte classificação à luz da Constituição da República:

(a) tributos não-cumulativos *stricto sensu*: ICMS e IPI. Nestes, a não-cumulatividade opera em sua função precípua, possibilitando a translação do ônus fiscal ao contribuinte *de facto* e tornando indireta a exação;

(b) tributos não-cumulativos *lato sensu*: PIS/COFINS. Como essas contribuições não são plurifásicas (pois não gravam negócios jurídicos encadeados ao longo do processo de produção do bem ou prestação do serviço), a não-cumulatividade a elas aplicada não torna indiretos os tributos em comento.

À luz dessa divisão, afirmou-se ainda que os impostos e contribuições residuais deverão observar a não-cumulatividade somente quando forem plurifásicos. Assim, um imposto residual que grave a propriedade de aeronaves e embarcações, *v.g.*, não se subsume à exigência da não-cumulatividade para o exercício da competência residual.

Na Parte II da tese, que compreende os Capítulos VI a X, as normas constitucionais da não-cumulatividade foram analisadas, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Restou assentado que, para o IPI e o ICMS, a não-cumulatividade é norma de eficácia plena; já para o PIS/COFINS, é norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo (significando que compete ao legislador decidir se irá ou não adotá-la). No que tange ao conteúdo material da não-cumulatividade, concluiu-se que:

(a) a tendência atual da Suprema Corte é a exigência de ao menos duas etapas gravadas pelo tributo, sob pena de estorno dos créditos dos estádios anteriores e, igualmente, vedação de transporte de créditos para os estádios subseqüentes. Tal determinação, alertamos, deve ser amalgamada com a apuração por período de tempo – o que ainda não foi feito pelo STF. Afinal, uma única empresa pode realizar vendas tributadas e não-tributadas. Em tal hipótese, negar-se o crédito ao fundamento de que as saídas não são tributadas – sendo certo que outras o são – consiste em olvidar a apuração por período de tempo, que pressupõe a imputação indiscriminada de créditos e débitos na conta gráfica. O tema em questão não se refere ao ICMS, regido por regra da CR/88 que determina o estorno dos créditos sempre que houver operação ou prestação isenta ou não-tributada;

(b) o STF tem sustentado, em matéria de IPI, que deve haver *estorno* dos créditos escriturados em decorrência da aquisição de insumos *tributados* para produtos cujas saídas são *isentas*. Todavia, em verdadeira contradição, tem reconhecido

o direito a créditos presumidos para os adquirentes de insumos isentos que realizam saídas tributadas pelo IPI. A antinomia deve ser solucionada. Em nossa opinião, a norma isencional, para ter eficácia nos tributos não-cumulativos, exige a manutenção e o transporte dos créditos tributários cujo pagamento foi dispensado. Do contrário, ter-se-á majoração da carga tributária ao invés de sua redução (salvo se a isenção for concedida na última etapa do ciclo de produção, que não é o caso em análise pelo STF);

(c) sendo apurado saldo credor em determinada competência, é direito do contribuinte transportá-lo para o período de apuração subseqüente. Portanto, serão inconstitucionais leis federais (no caso do IPI e do PIS/COFINS) ou estaduais (ICMS) que impeçam o carregamento dos créditos escriturais acumulados;

(d) outrossim, o contribuinte faz jus à manutenção integral de seus créditos mesmo quando revende mercadorias por preço inferior ao de custo. Portanto, leis que limitem o valor do crédito ao do débito gerado pela saída do produto são inválidas em face da não-cumulatividade;

(e) os contribuintes sujeitos ao diferimento fazem jus à manutenção de seus créditos, pois suas saídas são tributadas, porém de forma postergada;

(f) na substituição tributária (ST) para frente, o STF legitimou a tese de que a restituição do tributo pago a maior somente é devida se o fato gerador presumido não ocorrer sob nenhuma hipótese, como se tem, *v.g.*, quando a mercadoria perece antes da venda pelo substituído. Tal entendimento, firmado na ADI nº 1.851/AL, está contudo em fase de revisão por meio da ADI nº 2.777/SP;

(g) de todo modo, as pautas fiscais que têm sido erigidas por Estados-membros, fulcradas na decisão prolatada na ADI nº 1.851/AL, são inconstitucionais. Afinal, substituição tributária para frente não se confunde com pauta fiscal, que desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade no País foi acertadamente repelida pela jurisprudência da Suprema Corte. Na substituição tributária a presunção do valor de venda ao consumidor final – que consistirá na base de cálculo do ICMS-ST – deve ser consentânea com a realidade. Disparidades constantes entre o preço presumido e o praticado transmudam a ST em pauta fiscal, deslegitimando-a;

(h) o STF construiu a teoria do crédito físico sob a égide do Imposto de Consumo, tendo-a transplantado sucessivamente para o IPI, ICM e ICMS sem maiores reflexões. De todo modo, estando a referida teoria sedimentada há meio século,

resta aos contribuintes discutir o seu alcance, à luz das normas infraconstitucionais editadas acerca da não-cumulatividade.

Para analisar o último ponto e, ainda, verificar o tratamento conferido pela legislação aos demais ditames da não-cumulatividade, a Parte III da tese foi elaborada.

Nos seus quatro primeiros capítulos (XI a XIV) abordou-se, respectivamente, a legislação do IPI, do ICMS, do PIS/COFINS sobre receitas e sobre importação de bens e serviços. O capítulo derradeiro (XV) tratou de institutos comuns aos referidos tributos não-cumulativos.

O Capítulo XI esmiúça o regramento da não-cumulatividade do IPI, sendo importante ressaltar, dentre os temas abordados, que:

(a) a legislação do IPI veda a apropriação de créditos sobre bens do ativo imobilizado, autorizando-a apenas em relação a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

(b) o conceito de produto intermediário (espécie do gênero insumo, que abriga também as matérias-primas) foi definido por primeira vez para o IPI. Todavia, nunca houve na lei ou nos regulamentos do IPI qualquer exigência de *contato físico* do bem intermediário com o produto final. Esse requisito, que chegou a ser cogitado por alguns poucos arestos do STJ, não possui, dessarte, base normativa.

No Capítulo XII as diversas normas e problemas da não-cumulatividade do ICMS foram abordados, tendo-se concluído que:

(a) a LC nº 87/96 autorizou o creditamento financeiro, porém de forma mitigada (dada a postergação do direito ao crédito sobre os bens de uso e consumo). Seu alcance foi reduzido pela LC nº 102/00, que, dentre outros pontos, restringiu o crédito sobre a energia elétrica e os serviços de comunicação (insumos fundamentais para qualquer empresa na atualidade);

(b) atualmente, os créditos básicos do ICMS são os provenientes de mercadorias adquiridas para revenda, bens do ativo imobilizado, matérias-primas e produtos intermediários;

(c) são matérias-primas as que se agregam fisicamente ao produto final, ao passo que os bens intermediários são os consumidos no processo de produção ou prestação do serviço. Não se exige, para a qualificação do bem como intermediário, que o consumo seja instantâneo, tampouco que haja contato direto com o produto final. Todavia, bens que possuem durabilidade superior a um ano são

legalmente considerados (pelas normas do Imposto de Renda) integrantes do ativo imobilizado do contribuinte;

(d) entrementes, não há um conceito claro de *insumos* geradores de crédito para os prestadores de serviço sujeitos ao ICMS. À míngua de definições legais e jurisprudenciais a esse respeito, remanesce a critério de cada Estado conceder ou não direito ao crédito em relação à maior parte dos insumos utilizados pelos prestadores de serviço de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal, gerando verdadeira algaravia tributária;

(e) bens alheios à atividade do estabelecimento não ensejam o creditamento, por expressa vedação legal. Contudo, bem *alheio* é aquele totalmente estranho às atividades empresariais. Se determinada mercadoria possui uso *indireto* no processo produtivo ou de prestação do serviço, o direito ao crédito deverá ser assegurado. Todavia, a jurisprudência do STJ tem restringido sobremaneira o crédito em tais hipóteses – indevidamente, a nosso sentir – exigindo a aplicação *direta* do bem na produção;

(f) nos casos de ativo imobilizado cedido em comodato para parceiros comerciais, o comodante faz jus ao aproveitamento dos créditos de ICMS sobre os bens cedidos (desde que o uso conferido ao ativo pelo comodatário seja relacionado com as atividades de ambas as empresas);

(g) o transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias *não-tributadas* gera crédito aproveitável pelo contratante do serviço, desde que os bens transportados sejam vinculados à sua atividade empresarial;

(h) os prestadores de serviço de comunicação possuem direito inatacável aos créditos de ICMS sobre a energia elétrica consumida em suas áreas operacionais, pois a comunicação é viabilizada pela própria energia transformada em pulsos ou ondas eletromagnéticas. Assim, as vedações ao crédito da energia trazidas pela LC nº 102/00 são inoponíveis às empresas de telecomunicações;

(i) a exigência de nota fiscal para aproveitamento dos créditos de ICMS não é definitiva, podendo ser substituída por prova, feita pelo contribuinte em processo administrativo ou judicial, de que a operação ou prestação efetivamente ocorreu. Outrossim, meros erros formais não tornam inidôneo o documento fiscal, devendo ser oportunizado ao contribuinte o direito de retificá-lo.

O Capítulo XIII cura da não-cumulatividade legal do PIS/COFINS incidente sobre a receita bruta das empresas. O seu regramento pela legislação se assemelha ao do ICMS e

do IPI, com apuração em conta gráfica por período de tempo. Nesse sendeiro, são apontados os diversos créditos de PIS/COFINS calculados sobre as despesas incorridas pelos contribuintes dessas exações. Dentre aqueles, impende destacar que a legislação assegura de forma expressa o creditamento sobre *insumos*, utilizando o referido termo por primeira vez na legislação brasileira. Todavia, a Receita Federal buscou restringir o alcance da lei por meio de instrução normativa, no que laborou em equívoco. Exigiu a RFB que os *outros bens* geradores de crédito (para além das matérias-primas e produtos intermediários) deveriam ser consumidos em contato direto com o produto final (retomando o vetusto e injurídico requisito do *contato físico* para legitimação do creditamento). De todo modo, a referida instrução normativa deixa claro que o termo *insumos* resguarda os créditos dos prestadores de serviço, no que se tem importante evolução acerca da matéria, que poderia ser – neste ponto – incorporada pelas normas do ICMS.

As vicissitudes do regime não-cumulativo do PIS/COFINS quando aplicado aos prestadores de serviço são também abordadas. Afinal, estes possuem ciclo produtivo mais curto e poucos créditos aproveitáveis, já que as despesas com mão-de-obra de pessoas físicas não autorizam o creditamento do PIS/COFINS. À vista desse cenário propõe-se, *de lege ferenda*, que os prestadores de serviço se sujeitem a alíquotas minoradas do PIS/COFINS não-cumulativos, com o intuito de restabelecer a igualdade e a observância da capacidade contributiva.

Outrossim, o Capítulo XIII trata ainda da violação à isonomia decorrente:

(a) da sujeição dos contribuintes que apurem o IRPJ com base no Lucro Real ao PIS/COFINS não-cumulativos;

(b) da manutenção das empresas cujo Imposto de Renda seja calculado pelo Lucro Presumido no PIS/COFINS cumulativos.

Conclui-se que o fator de discrímen eleito pela legislação é inadequado, pois sujeita empresas em idêntica situação – muitas vezes concorrentes entre si – a formas distintas de tributação (sendo que o regime não-cumulativo do PIS/COFINS é, em regra, mais gravoso que o cumulativo).

O Capítulo XIV, ao tratar do PIS/COFINS-importação, salienta que existe inconstitucionalidade, por ferimento à isonomia, na autorização concedida apenas aos contribuintes do PIS/COFINS não-cumulativos para desconto dos créditos referentes àquelas exações. Com isso, majora-se a carga tributária das empresas sujeitas à cumulatividade do PIS/COFINS que realizem importações de bens e serviços. Outrossim, o capítulo remete às considerações já feitas (e acima sumariadas) sobre o PIS/COFINS não-cumulativos.

Por fim, o Capítulo XV assenta, para o IPI, ICMS e PIS/COFINS, que:

(a) a lei do SIMPLES não pode vedar o transporte de créditos para os adquirentes de produtos das empresas optantes. Se o imposto foi pago pela pessoa jurídica inscrita no SIMPLES, o crédito é devido na etapa subseqüente, por força do princípio da não-cumulatividade;

(b) o direito ao ajuizamento de ações pleiteando a escrituração de créditos não reconhecidos pelo Fisco é distinto do direito à repetição/compensção do indébito tributário. Este caso é regido pelos arts. 165 a 168 do CTN, ao passo que o primeiro se sujeita, no que tange ao prazo prescricional, ao Decreto nº 20.910/32;

(c) a legislação não prevê a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, ICMS e PIS/COFINS, no que agride o direito de propriedade dos contribuintes, com o beneplácito acomodatício das Cortes Superiores.

São essas, em apertada síntese, as principais conclusões da tese, cuja abordagem da não-cumulatividade à luz da sua teoria geral, da Constituição e das leis, pretendeu delinear um panorama amplo desse instituto que, no ano passado, completou meio século de existência no País.

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti. *A Verdade sobre o Imposto Único.* São Paulo: LCTE, 2003.

ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica*: *a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica*, 2ª ed. Trad. por SILVA, Zilda Hutchinson Schild. São Paulo: Landy, 2001.

ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales.* Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALLIX, Edgard e LECERCLÉ, Marcel. *L'Impôt sur Le Revenú, Impôts Cédulaires et Impôt Général. Les Nouvelles Dispositions Législatives*, v. I. Paris: Rousseau, 1926.

ALMEIDA, Cristina Beatriz de Sousa; PERES, Adriana Manni; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. *Como Utilizar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP*. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

ALVES, José Carlos Moreira. *Direito Romano*, 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do e YAMASHITA, Douglas. *PIS e COFINS sobre a Importação de Produtos: Ilegalidades e Inconstitucionalidades*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 273-86.

ATALIBA, Geraldo. *Conflitos entre ICMS, ISS e IPI*. Revista de Direito Tributário, nº 7/8, jan.-jun./1979, pp. 105-31.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16ª ed. Atualizado por DEJALMA DE CAMPOS. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BENÍCIO, Sérgio Gonini e BENÍCIO JR., Benedicto Celso. *As Principais Questões do PIS e COFINS Não-Cumulativos e sua Incidência sobre as Importações*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 741-66.

BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, t. I. Milano: Giuffrè, 1965.

BERLIRI, Antonio. *L'Imposta sul Valore Aggiunto*. Milano: Giuffrè, 1971.

BERTOLDI, Marcelo M. e MARINS, James. *Simples Nacional – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 10ª ed. Brasília: UnB, 1999.

BODIN, Jean-Paul; EBRILL, Liam; KEEN, Michael; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.

BORGES, José Cassiano e REIS, Maria Lúcia Américo. *O IPI ao Alcance de Todos*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 48. São Paulo: Dialética, set./1999, pp. 159-171.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BOTTALLO, Eduardo. *IPI – Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Restituição de Impostos Indiretos*. Revista de Direito Público, nº 22. São Paulo: Revista dos Tribunais, out.-dez./1972, pp. 314-327.

BOTTALLO, Eduardo Domingos e CARRAZZA, Roque Antonio. *Direito ao Crédito de* ICMS *pela Aquisição de Energia Elétrica Utilizada na Prestação de Serviços de Comunicação*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 119, ago./2005, pp. 70-9.

BOTTALLO, Eduardo Domingos e MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BOUCHER, Hércules. *Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro*, tomo I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964.

BRITO, Edvaldo. *ICMS: Restrições à Compensação do ICMS – Bens do Ativo e Bens Destinados a Consumo do Estabelecimento*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 21-64.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, 2ª ed. Trad. por CORDEIRO, Antonio Menezes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *A Repetição do Indébito*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8 – Repetição do Indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, pp. 1-16.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio e BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Direito ao Crédito de* ICMS *pela Aquisição de Energia Elétrica Utilizada na Prestação de Serviços de Comunicação*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 119, ago./2005, pp. 70-9.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A Definição da Base de Cálculo como Proteção Constitucional do Contribuinte*. ASOREY, Rubén O. (org.). Protección Constitucional de Los Contribuyentes. Madrid: Marcial Pons, 2000, pp. 65-70.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra-matriz do ICM*. Tese de Livre-Docência. São Paulo: PUC, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Formalização da Linguagem – Proposições e Fórmulas*. Direito – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito, PUC/SP. São Paulo: Max Limonad, 1995, pp. 143-154.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 33. São Paulo: Dialética, jun./1998, pp. 142-66.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Lael, 1974.

CASSONE, Vittorio. *A Não-Cumulatividade no Direito Brasileiro e no Direito Italiano*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10 (nova série) – O Princípio da Não-Cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2004, pp. 422-46.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COCIVERA, Benedeto. *Principi di Diritto Tributario*, v. I. Milano: Giuffrè, 1959.

COELHO, Carlos Nayro de Azevedo. *Uma Análise Econômica do Imposto sobre o Valor Adicionado no Brasil*. Brasília: Comissão de Financiamento da Produção, 1980.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *A Lei Complementar nº 116/03, os Profissionais Liberais e as suas Sociedades*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 99. São Paulo: Dialética, dez./2003, pp. 102-11.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O IVA Brasileiro*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. São Paulo: Fórum, 2007, pp. 553-86.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Prescrição e Decadência no Direito Tributário*. Revista de Direito Tributário, nº 71. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 84-93

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. *ICMS – Direito ao Creditamento – Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 102. São Paulo: Dialética, mar./2004, pp. 141-56.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Intributabilidade do Serviço de Transporte Prestado a Si Mesmo e o Direito aos Créditos Relativos ao Imposto Pago na Aquisição de Insumos*. Belo Horizonte, abr./2000, inédito.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Direito ao Aproveitamento dos Créditos de ICMS, PIS e COFINS Relativos a Materiais e Serviços Utiliza-*

dos na Exploração, Desenvolvimento e Produção do Petróleo Bruto. Belo Horizonte, ago./2008, inédito.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. *O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de Compensar o Imposto Pago a Maior, em Razão da Técnica da Substituição Tributária Progressiva*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 101. São Paulo: Dialética, fev./2004, pp. 115-35.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. *PIS/Cofins. Regime de Crédito. Contratos de Longo Prazo. Instrução Normativa nº 468/04 da SRF. Ilegalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 114. São Paulo: Dialética, mar./2005, pp. 121-37.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. *Reflexões Sobre o Art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 117. São Paulo: Dialética, jun./2005, pp. 108-23.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e MANEIRA, Eduardo. *Os Retrocessos da Lei Complementar nº 102, de 11.07.2000*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 207-22.

CONSELHO DE IMPOSTOS DA FRANÇA. *XIX Relatório ao Presidente da República – Imposto sobre o Valor Agregado*. Trad. por DERZI, Misabel Abreu Machado e LOBATO, Valter de Souza. Revista Internacional de Direito Tributário nº 2. Belo Horizonte: Del Rey, jul.-dez./2004, pp. 395-598.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Alcides Jorge. *O Decreto-lei nº 491/1969 Não Cria Incentivos, Apenas Remove Obstáculos*. Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres III. Barueri: Manole, 2005, pp. 115-30.

COSTA, José Manuel Moreira Cardoso da. *Curso de Direito Fiscal*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1972.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Necessidade da Instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. BALTHAZAR, Ubaldo César (org.). Reforma Tributária e Mercosul – a Instituição do IVA no Direito Brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, pp. 17-30.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma Análise da Obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Quebras da Livre Concorrência no ICMS, no IPI e PIS-COFINS: Corporativismo, Informalidade, Ampla Cumulatividade Residual e Substituição Tributária*. Revista Internacional de Direito Tributário nº 3. Belo Horizonte: Del Rey, jan.-jun./2005, pp. 103-17.

DERZI, Misabel Abreu Machado e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICMS – Direito ao Creditamento – Princípio da Não-Cumulatividade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 102. São Paulo: Dialética, mar./2004, pp. 141-56.

DERZI, Misabel Abreu Machado e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Intributabilidade do Serviço de Transporte Prestado a Si Mesmo e o Direito aos Créditos Relativos ao Imposto Pago na Aquisição de Insumos*. Belo Horizonte, abr./2000, inédito.

DERZI, Misabel Abreu Machado e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Direito ao Aproveitamento dos Créditos de ICMS, PIS e COFINS Relativos a Materiais e Serviços Utilizados na Exploração, Desenvolvimento e Produção do Petróleo Bruto*. Belo Horizonte, ago./2008, inédito.

DERZI, Misabel Abreu Machado e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Direito do Sujeito Passivo do ICMS de Compensar o Imposto Pago a Maior, em Razão da Técnica da*

Substituição Tributária Progressiva. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 101. São Paulo: Dialética, fev./2004, pp. 115-35.

DERZI, Misabel Abreu Machado e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *PIS/Cofins. Regime de Crédito. Contratos de Longo Prazo. Instrução Normativa nº 468/04 da SRF. Ilegalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 114. São Paulo: Dialética, mar./2005, pp. 121-37.

DERZI, Misabel Abreu Machado e SANTIAGO, Igor Mauler. *A Harmonização dos IVAs no Brasil para o Desenvolvimento Produtivo*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. São Paulo: Fórum, 2007, pp. 527-51.

DIAMANTE, Flávio. *ICM – Introdução à Análise da Sistemática – Uma Abordagem Estruturalista*, 2ª ed. Belo Horizonte: MAI, 1974.

DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*, 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DINIZ, Marianita Ribeiro; ALMEIDA, Cristina Beatriz de Sousa; PERES, Adriana Manni; VIANA, Ivo Ribeiro. *Como Utilizar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP*. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Trad. por BOEIRA, Nelson. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DUE, John F. *Indirect Taxation in Developing Economies*. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970.

EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.

ESTURILIO, Regiane Binhara. *A Seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª ed. Atualizado por GERALDO ATALIBA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Crédito-Prêmio de IPI e Incentivo Fiscal Setorial: da Inaplicabilidade do Art. 41 do ADCT da CF/1988*. Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres III. Barueri: Manole, 2005, pp. 33-52.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*, 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, 12ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1990.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.

FONROUGE, Carlos María Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Trad. por ATALIBA, Geraldo e GRECO, Marco Aurélio. São Paulo: Lael, 1973.

FONROUGE, Carlos María Giuliani. *Derecho Financiero*, v. I, 8ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2003.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *El Concepto de Crédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1967.

GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Torinese, 1956.

GOSSON, Grace Christine de Oliveira. *COFINS na Prestação de Serviços: Violação do Princípio Constitucional da Isonomia*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 448-70.

GRECO, Marco Aurélio. *A Não-Cumulatividade das Contribuições COFINS/PIS*. Revista de Estudos Tributários, nº 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005, pp. 125-40.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1959.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal Emergente da Obrigação de Pagar Imposto*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GUIMARÃES, Vasco Branco. *A Tributação do Consumo no Brasil – uma Visão Européia*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. São Paulo: Fórum, 2007, pp. 37-68.

HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. para o italiano de Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956.

HURD, Heidi M. *Interpretando as Autoridades*. MARMOR, Andrei (coord.). Direito e Interpretação. São Paulo: Martins Fontes, 2004, pp. 609-50.

JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*, 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

KEEN, Michael; EBRILL, Liam; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, 7ª ed. Trad. por MACHADO, João Baptista. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*, 4ª ed. Trad. por BORGES, Luís Carlos. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LAFERRIÉRE, Julien e WALINE, Marcel. *Traité Élémentaire de Science et de Législation Financiéres*. Paris: Librairie generale de droit et de jurisprudence, 1952.

LECERCLÉ, Marcel e ALLIX, Edgard. *L'Impôt sur Le Revenú, Impôts Cédulaires et Impôt Général. Les Nouvelles Dispositions Législatives*, v. I. Paris: Rousseau, 1926.

LIPO, Luiz Francisco e MELO, José Eduardo Soares de. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

LOBATO, Valter e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Reflexões Sobre o Art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 117. São Paulo: Dialética, jun./2005, pp. 108-23.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A Não-Cumulatividade do ICMS – uma Aplicação da Teoria sobre as Regras do Direito e as Regras dos Jogos*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Operações com Energia Elétrica e Serviços de Comunicação – Retorno ao Tema dos Créditos Físicos e Financeiros*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 179-94.

MACHADO, Brandão. *Repetição do Indébito no Direito Tributário*. MACHADO, Brandão (coord.). Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 61-106.

MACHADO, Hugo de Brito. *Imposto Indireto, Restituição do Indébito e Imunidade Subjetiva*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 2. São Paulo: Dialética, nov./1995, pp. 32-5.

MACHADO, Hugo de Brito. *Repetição do Indébito Tributário*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8 – Repetição do Indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, pp. 231-51.

MACHADO, Hugo de Brito. *Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10 (nova série) – O Princípio da Não-Cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2004, pp. 68-104.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Breves Anotações sobre a Incidência do PIS e da COFINS na Importação*. GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). Fundamentos do PIS e da COFINS e o Regimento Jurídico da Não-Cumulatividade. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 247-65.

MACHADO, Schubert de Farias. *A Lei Complementar 102/2000, a Autonomia dos Estabelecimentos e a Transferência de Crédito de ICMS*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 225-35.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Breves Anotações sobre a Incidência do PIS e da COFINS na Importação*. GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). Fundamentos do PIS e da COFINS e o Regimento Jurídico da Não-Cumulatividade. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 247-65.

MANEIRA, Eduardo. *Considerações sobre o art. 166 do CTN e a Não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e à COFINS*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 124. São Paulo: Dialética, jan./2006, pp. 42-7.

MANEIRA, Eduardo. *Da Substituição Tributária Para a Frente no ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95. São Paulo: Dialética, ago./2003, pp. 56-64.

MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário – Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MANEIRA, Eduardo e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Os Retrocessos da Lei Complementar nº 102, de 11.07.2000*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ICMS e a LC 102. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 207-22.

MARINS, James e BERTOLDI, Marcelo M. *Simples Nacional – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARION, José Carlos. Contabilidade Básica. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Não-Cumulatividade do ICM. A Imunidade Constitucional para a Exportação de Produtos Industrializados. A Interpretação Extensiva do Instituto. O Direito ao Aproveitamento dos Créditos Escriturais. Parecer.* Estudos Outros Tributos, nº 2: IR – IPI – ICM – IMP. – EXP. – IOF. São Paulo: Resenha Tributária, mar./91, pp. 11-70.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Não-Cumulatividade e os Princípios da Subvenção Pública e da Neutralidade*. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Não-Cumulatividade Tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009, pp. 241-52.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Não-Cumulatividade – O Direito à Compensação Periódica de ICMS nas Operações Próprias e de Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 14. São Paulo: Dialética, nov./1996, pp. 76-87.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *PIS/PASEP e COFINS Importação: Inconstitucionalidades*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 149-73.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS – Comentários à Legislação Nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht*, v. I, 3ª ed. Miinchen: Duncker & Humblot, 1914.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de e BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de e LIPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDONÇA, Christine. *A Não-Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MERCIER, Jean-Yves e PLAGNET, Bernard. *Les Impôts em France*, 29ª ed. Levallois: Francis Lefebvre, 1997.

MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy*. New York: Prometheus Books, 2004.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MOREIRA, André Mendes. *Da Compensação de Tributos Administrados pela Receita Federal – Evolução Legislativa e Modalidades*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95. São Paulo: Dialética, ago./2003, pp. 7-17.

MORSHBACHER, José. *Repetição do Indébito Tributário Indireto.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MORSHBACHER, José. *Repetição do Indébito Tributário Indireto*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004.

NEVIANI, Tarcísio. *Repetição do Indébito*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8 – Repetição do Indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 303-37.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971.

OGLEY, Adrian. *Principles of Value Added Tax – a European Perspective*. London: Interfisc Publishing, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Visão Geral sobre a Cumulatividade e a Não-cumulatividade (Tributos com Incidência Única ou Múltipla), e a "Não-cumulatividade" da Cofins e da Contribuição ao PIS*. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009, pp. 423-48.

OLIVEIRA, Waldemar de. *Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo: FISCOSoft, 2008.

PALMA, Clotilde Celorico. *A Harmonização Comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado:* Quo Vadis. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. São Paulo: Fórum, 2007, pp. 175-220.

PEREIRA, João Luis de Souza. *PIS/COFINS na Importação: Necessidade de Alíquotas Variáveis em Homenagem ao Princípio da Capacidade Contributiva*. GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). Fundamentos do PIS e da COFINS e o Regimento Jurídico da Não-Cumulatividade. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 295-309.

PERES, Adriana Manni; ALMEIDA, Cristina Beatriz de Sousa; VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro. *Como Utilizar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP*. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, 3ª ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981.

QUESNAY, François. *The Economical Table*. Honolulu: University Press of the Pacific, 2004.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *Consideração do ISS como Imposto Direto ou Indireto, para Efeito de Repetição do Indébito Tributário: Breve Revisitação do Tema.* Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, mar.-abr./2004, pp. 145-57.

RACTZ, Juliana. *A Inclusão da Energia Elétrica na Base de Cálculo do Crédito Presumido do IPI.* BRASIL JR., Vicente (coord.). IPI – Questões Atuais. Curitiba: Juruá, 2008, pp. 117-32.

RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*, 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

REIS, Maria Lúcia Américo e BORGES, José Cassiano. *O IPI ao Alcance de Todos*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*, 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ROSEN, Harvey S. *Public Finance*, 4ª ed. Chicago: Irwin, 1995.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 6ª ed. Madrid: Facultad de Derecho Universidad Complutense, 1998.

SANTIAGO, Igor Mauler e DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Harmonização dos IVAs no Brasil para o Desenvolvimento Produtivo*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. São Paulo: Fórum, 2007, pp. 527-51.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Empresas de Telefonia Fixa e Móvel. Direito ao Creditamento do ICMS Incidente sobre a Energia Utilizada na Prestação dos Serviços de Comunicação*. MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antonio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (coord.). Direito das Telecomunicações e Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 210-19.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The Shifting and Incidence of Taxation*, 3rd ed. New York: Columbia University Press, 1910.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A Substituição Tributária Progressiva nos Impostos Plurifásicos e Não-cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SILVEIRA, Lindemberg da Mota. *Repetição do Indébito*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8 – Repetição do Indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, pp. 59-86.

SMITH, Adam. *Uma Investigação sobre a Natureza e Causas da Riqueza das* Nações, 2ª ed. Trad. por LIMA, Norberto de Paula. São Paulo: Hemus, 1981, p. 475.

SUMMERS, Victoria; EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul. *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Repetição do Indébito*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Repetição do Indébito – Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, pp. 18-57.

TEBECHRANI, Alberto. *Novo Regulamento do Imposto de Renda*, v. I. São Paulo: Resenha Gráfica, 1999.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. *IPI – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. *O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, pp. 69-88.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Não-Cumulatividade no PIS/COFINS*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 53-74.

TORRES, Ricardo Lobo. *É Possível a Criação do IVA no Brasil?*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, pp. 19-36.

TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. *A Inconstitucionalidade da COFINS: Ofensa à Isonomia*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 395-410.

VIANA, Ivo Ribeiro; DINIZ, Marianita Ribeiro; ALMEIDA, Cristina Beatriz de Sousa; PERES, Adriana Manni. *Como Utilizar Créditos Fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP*. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

VILLEGAS, Hector Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed. Buenos Aires: Astrea, 2003.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*, 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

WALINE, Marcel e LAFERRIÉRE, Julien. *Traité Élémentaire de Science et de Législation Financiéres*. Paris: Librairie generale de droit et de jurisprudence, 1952.

WONNACOT, Ronald e WONNACOT, Paul. *Introdução à Economia*. Trad. por CRUSIUS, Yeda e CRUSIUS, Carlos Augusto. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1985.

WONNACOT, Paul e WONNACOT, Ronald. *Introdução à Economia*. Trad. por CRUSIUS, Yeda e CRUSIUS, Carlos Augusto. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1985.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Regime Constitucional das Isenções e Incentivos Fiscais às Exportações: o Caso do ICMS. Do Direito à Utilização Integral de Saldo Acumulado de Créditos de ICMS como corolário da Imunidade das Exportações*. TORRES, Heleno Taveira (coord.). Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 597-623.

YAMASHITA, Douglas e AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *PIS e COFINS sobre a Importação de Produtos: Ilegalidades e Inconstitucionalidades*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Octavio Campos (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 273-86.

ZANOBINI, Guido. *Corso di Diritto Amministrativo*, v. IV. Milano: Giuffrè, 1955.